



ESTUDIOS GERENCIALES

www.elsevier.es/estudios_gerenciales

Artículo

Costo de servir como variable de decisión estratégica en el diseño de estrategias de atención a canales de mercados emergentes

Christopher Mejía Argueta^{a,*} y Catalina Higueta Salazar^b^a Asociado Post-Doctoral y Líder Académico, LOGYCA/INVESTIGACIÓN, Bogotá, Colombia^b Investigadora, LOGYCA/INVESTIGACIÓN, Bogotá, Colombia

INFORMACIÓN DEL ARTÍCULO

Historia del artículo:

Recibido el 26 de noviembre de 2013

Aceptado el 8 de agosto de 2014

On-line el 20 de noviembre de 2014

Códigos JEL:

M41

Palabras clave:

Costo de servir

Rentabilidad

Estrategia logística

Estrategia comercial

Segmentación

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo documentar diferentes enfoques tradicionales sobre el análisis de costos para mercados emergentes a fin de hallar brechas y áreas de oportunidad relacionadas con la temática del costo de servir. El artículo encuentra que no existe una metodología adaptada para mercados emergentes que permita analizar detalladamente la rentabilidad en canales, clientes y productos para crear estrategias de atención acordes con las necesidades que estos grupos expresan. Al final de la revisión y contraste de metodologías, se explica una tabla con los procedimientos analizados y las áreas de oportunidad más importantes que servirán de base para la creación de una metodología de costo de servir para mercados emergentes.

© 2013 Universidad ICESI. Publicado por Elsevier España, S.L.U. Todos los derechos reservados.

Cost to serve as a strategic decision variable in the design of strategies as regards emerging marketing channels

ABSTRACT

The objective of this paper is to compare different traditional approaches about the cost analysis for emerging markets in order to identify gaps and opportunities related to cost-to-serve. The results show that no particular methodology exists for emerging markets, and there is no a robust analysis to define the profitability for customers, segments, or products. There is a clear gap because the definition of service strategies does not match the needs expressed by clients. A final table is introduced as a conclusion, showing the methodologies with the activities considered by them, as well as the opportunities, strengths and weaknesses.

© 2013 Universidad ICESI. Published by Elsevier España, S.L.U. All rights reserved.

Custo de servir como variável de decisão estratégica na elaboração de estratégias de atendimento para canais de mercados emergentes

RESUMO

Este artigo tem como objectivo documentar diferentes abordagens tradicionais sobre a análise de custos para mercados emergentes, de modo a encontrar lacunas e áreas de oportunidade relacionadas com a temática do custo de servir. O artigo conclui que não existe uma metodologia adaptada para mercados

JEL classification:

M41

Keywords:

Cost to serve

Profitability

Logistics strategy

Commercial strategy

Segmentation

Classificações JEL:

M41

* Autor para correspondencia: Avenida El Dorado #92-32, Torre 5, Piso 5, Conjunto Empresarial Connecta, Bogotá, Colombia.

Correo electrónico: cmejia@logyca.org (C. Mejía Argueta).

Palavras-chave:
Custo de servir
Rentabilidade
Estratégia logística
Estratégia comercial
Segmentação

emergentes que permita analisar detalhadamente a rentabilidade em canais, clientes e produtos para criar estratégias de atendimento de acordo com as necessidades que estes grupos evidenciam. No fim da análise e contraste de metodologias, mostra-se uma tabela com os procedimentos analisados e as áreas de oportunidade mais importantes que irão servir de base para a criação de uma metodologia de custo de servir para mercados emergentes.

© 2013 Universidad ICESI. Publicado por Elsevier España, S.L.U. Todos os direitos reservados.

1. Introducción

Una buena gestión es el resultado de la visibilidad actual y futura del ambiente tanto interno como externo del negocio. En la medida en que las decisiones estratégicas, tácticas y operativas estén apalancadas en el entendimiento integral de la organización como entidad funcional y sistémica dentro de la cadena de valor, será posible conducir a la compañía hacia una ventaja competitiva, fundamentada en colaboración y excelencia funcional bajo principios de competitividad, realidad económica y generación de valor (Braithwaite y Samakh, 1998).

En este sentido, un aspecto clave para la visibilidad es fortalecer el sistema de costos como soporte y fuente de información principal para todas las decisiones en diferentes niveles organizacionales. La definición y la estructura del sistema de costos deben permitir analizar, así como documentar, informes que reflejen desde la salud financiera de la empresa hasta la gestión dentro de la cadena de valor con respecto a la integración de recursos para las diferentes actividades y procesos de la organización (Krakhmal, 2006).

Dada la influencia del sistema de costos en el desempeño funcional de la organización, es importante que el sistema se encuentre estructurado de manera flexible para representar y relacionar costos, dependiendo de las necesidades de medición de la empresa, del sector industrial y de la cadena de suministro bajo análisis.

Por lo tanto, se debe entender que el sistema de costos debe generar reportes financieros útiles para entidades externas vinculadas a las compañías, como inversionistas, acreedores, entidades reguladoras y fiscalizadoras, entre otras; además de generar estimadores financieros desagregados de costos y/o gastos directos e indirectos internos, con el fin de lograr mayor eficiencia organizacional a nivel estratégico, táctico y operativo (Kaplan y Cooper, 1998).

En este punto es importante aclarar que el término «costo» es entendido como una medida del consumo de recursos relacionados con la demanda de los trabajos y de las actividades a ser desarrolladas, mientras que el «gasto» es una medida del consumo relacionado con la capacidad proporcionada para realizar el trabajo, la actividad y/o el proceso (Emblemsvag, 2007).

En esta perspectiva, los sistemas de costeo tradicionales satisfacen de forma parcial los requerimientos organizacionales, ya que son útiles en la generación de estados financieros, pero no permiten detallar costeos desagregados, que son fundamentales para una mejor comprensión y configuración de costos en función de los actores de la cadena de valor, considerando el flujo físico, el flujo de información y el flujo de dinero.

Por otra parte, Sharman (1996) afirma que para medir la rentabilidad se utiliza comúnmente el margen de contribución o el margen bruto de rentabilidad. El primero se calcula mediante el método de costeo variable o directo, el cual considera todos los costos directos de fabricación (mano de obra, materiales y costos indirectos de fabricación) y los costos indirectos de fabricación variables (excluyendo costos indirectos fijos). El segundo es calculado utilizando costeo por absorción, considerando tanto costos fijos como variables, directos e indirectos, a fin de cubrir todos los costos y los gastos organizacionales (Kaplan y Cooper, 1998; Sharman, 1996).

Es evidente como los métodos de costeo tradicionales enfatizan en los costos y gastos de producción, pero no existe claridad en la asignación de los costos relacionados con actividades hacia el cliente final, tales como actividades logísticas, comerciales y de mercadeo relacionadas con la entrega del producto. Algunas de estas actividades (sobre todo las indirectas) son asignadas como gastos sin tener en cuenta la naturaleza variable que está dada por el tipo de clientes, marcas y/o productos, así como por la manera en que estos gastos afectan la rentabilidad de la compañía, del canal o del cliente final directamente (Guerreiro, Rodrigues y Vazquez, 2008).

Los costos variables relacionados con la atención al cliente son una medida de factores que atienden características específicas, y con su análisis es posible determinar la contribución al negocio desde la perspectiva de marca, producto, cliente, canal e incluso región (Braithwaite y Samakh, 1998). Algunos de los costos variables a los que debe prestarse atención están relacionados con mercadeo, ventas, toma y procesamiento de pedidos, almacenamiento, distribución, recaudo y devoluciones.

Sin embargo, estos costos serán diferentes dependiendo de las actividades ejecutadas en cada proceso y por cada empresa, por ejemplo:

- En mercadeo, el costo de promocionar un producto nuevo es diferente al costo de promocionar un producto maduro y consolidado.
- En gestión comercial, el costo de vender mediante *call center* es diferente al costo de atender al cliente mediante una fuerza de ventas especializada.
- En gestión de pedidos, el costo de tomar pedidos mediante la fuerza de ventas es diferente al costo de recibir los pedidos a través de *Electronic Data Interchange* (EDI).
- En logística, el costo de alistamiento y despacho de pedidos en grandes volúmenes es diferente al costo de alistamiento y despacho de pedidos fraccionados.

Si el mismo raciocinio se aplica para todos los procesos diferenciadores a lo largo de la cadena de valor, es posible tener conjuntos de actividades con costos completamente diferentes dependiendo del análisis y del alcance final del ejercicio (Armstrong, 2002).

Como se puede observar, comprender el detalle de los costos de un cliente, canal y/o unidad de negocio facilita la reflexión que se debe elaborar en torno a temas estratégicos como la oferta de valor y de servicio adecuado, ambos determinados por la configuración adecuada de nivel de servicio, portafolio de productos, portafolio de servicios, condiciones comerciales, esquemas de atención, entre otros factores reflejados a lo largo de la cadena de valor (Armstrong, 2002). Lo anterior sin olvidar mantener su alineación con las metas financieras, de posicionamiento y agregación de valor de cada compañía; así como con las características mismas de la industria bajo análisis mediante un mapeo de procesos detallado.

En la literatura, el costo de la variedad es analizado bajo la perspectiva o el nombre de costo de servir (Accenture, 2012; Freeman, Haasz, Lizzola y Seiersen, 2000; Guerreiro et al., 2008; Byrnes, 2010), que está definido como el costo de la integración de flujos de información, físicos y monetarios hasta entregar el producto al

cliente final. Este costo tiene como finalidad calcular la rentabilidad de productos, clientes y canales de distribución, así como sentar las bases para el diseño de la oferta de valor para una segmentación de clientes soportada en su margen de contribución y las necesidades particulares de los clientes; esta idea se empezó a desarrollar con la gestión basada en actividades (*Activity Based Management* [ABM]).

Además de las variables endógenas presentes en los flujos y procesos de la cadena de valor, existen variables exógenas que también influyen en el costo de servir, ya que cambian completamente las estrategias, y cabe señalar que en los mercados emergentes estos cambios son muy frecuentes. Por lo tanto, para efectos del análisis y de la toma de decisiones, la medición de costo de servir se debe complementar con el entendimiento del ambiente donde se desarrolla la estrategia. Lo anterior se logra mediante el estudio de las condiciones de mercado, series de tiempo de la industria bajo análisis, entre otros aspectos.

En este sentido debe recordarse que el término «mercado emergente» hace referencia a economías con un ingreso per cápita bajo o medio, que está en transición hacia un mayor desarrollo, así como que se caracteriza por cierta estabilidad, un crecimiento económico sostenido y altos estándares de vida (Blanco y Garza, 2012). Sin embargo, esta transición hacia mercados desarrollados hace que los cambios originados por economías sólidas (de quienes posiblemente dependen estos mercados emergentes) produzcan también alteraciones.

Estas alteraciones pueden originarse en las características relevantes de los mercados emergentes, donde existe un alto porcentaje de la población con bajo poder adquisitivo, conocida también como población de base de la pirámide (BoP), término utilizado por Prahalad y Hammond (2002) para hacer referencia a las personas con ingresos por debajo de la línea de la pobreza. Por otro lado, estas economías concentran una alta densidad poblacional en sus principales núcleos de actividad, conocidas como «megaciudades», que son ciudades con tendencia a tener una población de al menos 10 millones de habitantes (Blanco y Garza, 2012; Blanco y Fransoo, 2013). Adicionalmente, el dinamismo y la expansión de los mercados emergentes ocurren a un ritmo acelerado en comparación con la capacidad de adecuación en términos de infraestructura y movilidad por parte del gobierno.

Estas particularidades no son consideradas por las metodologías tradicionales provenientes de mercados desarrollados, por lo que deben ser incorporadas en la medición del costo de servir para mercados emergentes, especialmente en aquellas actividades que tienen relación directa con la atención del cliente final.

Por otra parte, a nivel macro se destacan 2 tipos de canales de venta por superioridad en ingresos o ventas totales en los mercados emergentes: el canal moderno y el canal tradicional. El primero hace referencia a grandes cadenas, como hipermercados, supermercados, grandes superficies, *hard discount*, *retailers*, tiendas de conveniencia y autoservicios con marca unificada. El segundo comprende todos los clientes detallistas, tales como tiendas de barrio, mayoristas y autoservicios independientes. En los mercados emergentes el canal tradicional surge debido a la cultura de las ventas minoristas, informales e independientes, promovida principalmente por la base de la pirámide, que integra en al menos un 50% este tipo de mercados.

En el canal tradicional, los puntos de venta independientes son administrados por una persona o familia que es dueña del establecimiento, por lo que las decisiones son centralizadas. Se ofrecen productos básicos de consumo masivo en presentaciones pequeñas (de acuerdo con el poder adquisitivo del consumidor de ese canal, quien en general recibe un salario diario o semanal que limita su compra). Por otro lado, los puntos de venta manejan pequeños rangos de cobertura favoreciendo la facilidad de acceso para el consumidor final, no presentan oscilaciones significativas en el precio de los productos, manejan horarios flexibles y ofrecen beneficios

al consumidor como el crédito sin garantías (mejor conocido como fiado).

El canal tradicional comparado con el canal moderno tiene mayor representatividad en ventas en economías emergentes, tales como Argentina, Brasil, Colombia, México, Perú, Ecuador y Venezuela, con una participación que oscila entre el 50 y el 80% (Nielsen, 2009; Euromonitor Retailing, 2010). El canal tradicional es atractivo para las organizaciones por el flujo de efectivo que genera y el consecuente apalancamiento del negocio que esto brinda, ya que a pesar de manejarse baja rentabilidad, el canal tradicional maneja una rotación (volumen) alta que se paga de contado en comparación con el canal moderno, donde el crédito y las cuentas por cobrar suelen ser altas.

En síntesis, la particularidad de los mercados emergentes ha ocasionado que la demanda de bienes de consumo sea atendida diversificando las estrategias de atención. Esto implica cambios en los procesos de la cadena de valor que impactan el costo de servir. Lo anterior se puede ejemplificar con el proceso de recaudo de dinero después de la venta de productos, ya que resulta diferente efectuar el recaudo en un supermercado de cadena donde se realiza una consignación (depósito) en una entidad bancaria, comparado con realizar el recaudo en una tienda de barrio que requiere además la presencia de un vendedor que recolecta el dinero en efectivo para consignarlo en un banco o llevarlo directamente a la compañía.

De acuerdo con lo mencionado en párrafos anteriores, la mayor complejidad en la medición del costo de servir existe para mercados emergentes, debido a las particularidades mencionadas. Es necesario enfatizar que estos mercados representan cerca del 84% de la población mundial, distribuida en 156 países, en los cuales se destaca China e India por comprender más del 40% de la población en mercados emergentes, seguidos de países de América Latina como Brasil, México, Argentina, Chile y Colombia (Nielsen, 2009; Euromonitor Retailing, 2010; Banco Mundial, 2009).

También se debe enfatizar que la concentración poblacional que tienen estos mercados representa la capacidad de apalancar el crecimiento económico mundial. Es probable que para 2025 los mercados emergentes como Brasil, China, India, Indonesia y Rusia contribuyan con más de la mitad del crecimiento económico mundial, debido al potencial de crecimiento, la facilitación comercial y la apertura a inversión de capital extranjero (Banco Mundial, 2009).

Según las anteriores cifras, es inminente el incremento de la competitividad entre las compañías presentes en este tipo de mercados, exigiendo a su vez el diseño de estrategias cada vez más precisas y personalizadas para el cliente final en mercados emergentes, dadas las características, necesidades y exigencias presentes en estas economías.

El diseño de estrategias es trascendental, pues en palabras de Byrnes (2010, p. 10), «estamos en la era de los mercados de precisión donde la competitividad exige diferenciación». Desde esta perspectiva, la ventaja la tienen las compañías que analizan los flujos y los procesos en su cadena de valor, que tienen la visibilidad suficiente para diseñar los mejores esquemas de atención de acuerdo a los costos incurridos, perfiles y necesidades de los clientes, y la contribución de los mismos al negocio. Por lo tanto, es necesario contar con la capacidad de conocer el verdadero costo de servir en cada uno de los clientes.

Siendo notoria la necesidad de entender el costo de servir en el contexto de los mercados emergentes, este artículo tiene como propósito revisar y contrastar los estudios que hacen referencia al costo de servir, con relación a las variables consideradas en la medición y cómo se logra adaptar esta medición al dinamismo de los mercados emergentes. La revisión de literatura será realizada siguiendo los lineamientos de Icart y Canela (1994), los cuales definen un artículo de revisión como un estudio detallado, selectivo y crítico que integra la información en una perspectiva única, permitiendo identificar qué se conoce del tema, qué se ha investigado y qué aspectos

permanecen desconocidos, lo que abre la puerta al trabajo futuro en el área.

El artículo está estructurado de la siguiente manera: la sección 2 presenta el método utilizado para realizar la revisión de la literatura que servirá de base para establecer la reflexión en las siguientes secciones. La sección 3 desarrolla el análisis de la literatura para métodos tradicionales, extensiones e innovaciones para la medición del costo de servir, para después discutir en forma reflexiva las fortalezas, las debilidades, los hallazgos importantes y las brechas encontradas en las metodologías de costo de servir para mercados emergentes. Finalmente, la sección 4 plantea conclusiones y futuras líneas de investigación.

2. Método de revisión

Como parte del procedimiento, se revisaron fuentes secundarias como artículos y libros provenientes de buscadores académicos y de bases de datos de revistas científicas como: ScienceDirect, ISI Web of Knowledge, Scopus, Scielo, Journal Citation Reports, JStor y Google Scholar con la utilización de palabras clave relacionadas con costo de servir, costeo basado en actividades, gestión de costos, mercados emergentes y canal tradicional. Finalmente, la revisión de la literatura es complementada con fuentes primarias a través de entrevistas a empresarios e investigadores expertos en la atención al canal tradicional en mercados emergentes.

La información fue organizada en orden cronológico, siguiendo un hilo conductor que permita una mejor comprensión y contraste, con el fin de identificar brechas y oportunidades de mejora para la toma de decisiones estratégica relacionadas con el tema, el diseño de estrategias de atención y la definición de investigaciones futuras sobre el tópico.

3. Desarrollo y discusión

En esta sección se abordarán las diversas posturas metodológicas teóricas y prácticas relacionadas con el tema de costo de servir, a fin de analizar las posturas de diversos autores y organizaciones sobre la manera en que utilizan los costos y los gastos para medir su desempeño en diferentes actividades. Se hará un énfasis particular en los mercados emergentes, ya que el artículo pretende efectuar una revisión de la literatura que brinde evidencia de las brechas y oportunidades a ser cubiertas en la temática abordada.

Inicialmente, Braithwaite y Samakh (1998) afirman que dentro del contexto de la gestión de la cadena de valor el costo de servir es utilizado para analizar cómo los costos se distribuyen a través de toda la cadena. Esto demuestra que cada producto, cada canal y cada cliente exigen diferentes actividades, niveles de atención y, en consecuencia, tienen un perfil diferente de costos.

Freeman et al. (2000) complementan definiendo el costo de servir como una herramienta ideal para la trazabilidad de gastos específicos y para identificar acciones requeridas en el aseguramiento de la rentabilidad con cada cliente. La Australian Food and Grocery Council (2004) argumenta que el costo de servir debe estar apalancado en una metodología robusta que concentre su atención en los principales impulsores de costos y gastos para la industria bajo estudio, con el fin de establecer los resultados financieros de la cadena de valor.

Para Logistics Bureau (2007), el método de costo de servir es un enfoque que permite a las empresas identificar el costo total del servicio en clientes y en productos, de tal modo que la empresa pueda proporcionar niveles adecuados de servicio en forma rentable para el negocio. La propuesta de dicha organización permite identificar los distintos clientes, impulsar la cadena de suministro y controlar únicamente los costos logísticos involucrados.

Por su parte, Guerreiro et al. (2008) lo definen como el costo de las actividades administrativas, comerciales y logísticas relacionadas con la prestación del servicio al cliente, mientras que Salmon (2011) afirma que el costo de servir es el costo en el que incurre una empresa por atender a cada uno de sus clientes desde una perspectiva diferencial, y de igual forma es una manera efectiva de identificar oportunidades para generar ahorros.

En este sentido, Hau (2013) define el costo de servir como la identificación de los costos incurridos al momento de proporcionar un servicio a cada uno de los clientes, los cuales permiten establecer una segmentación de clientes y su atención especializada. Finalmente, Accenture (2012) define el costo de servir en el canal tradicional como un modelo que permite valorar cada uno de los segmentos de clientes definidos, de tal forma que sea posible diseñar paquetes de servicios logísticos, de venta y de mercadeo que sean rentables para la empresa.

En síntesis, el conjunto de definiciones establecidas por los autores posicionan el costo de servir como una herramienta esencial para medir rentabilidad dentro de las compañías, dar soporte a la toma de decisiones estratégicas y tácticas de manera sostenible, al establecer compromisos de colaboración y proponer reestructuraciones en la organización y en la cadena de suministro. Recopilando las definiciones de los autores, el costo de servir se puede definir como el costo de la integración de los flujos de información, físicos y monetarios de todos los procesos involucrados hasta la entrega del producto o servicio al cliente final. Lo anterior con el fin de conocer la rentabilidad de productos, servicios, clientes y canales de distribución, así como sentar las bases del diseño para la oferta de valor y de servicio para una segmentación de clientes basada en su margen de contribución y necesidades particulares.

La importancia del costo de servir ha motivado el desarrollo de métodos para su medición, dentro de los cuales se destacan procedimientos que utilizan el mapeo de procesos o actividades para realizar la asignación de costos ocultos que no son fácilmente identificados en los estados financieros. El más reconocido, tanto en la práctica como en la academia, es el método de costeo basado en actividades (*Activity Based Cost Method* [ABC]), que se basa en el concepto de que son las actividades y no los productos las que provocan los costos (Cooper y Kaplan, 1988).

En el método ABC se utiliza el mapeo de las actividades para entender los costos indirectos incurridos por clientes, productos, servicios, canales y asignarlos de acuerdo a criterios más precisos (tiempo, volumen, cantidades, etc.) que los utilizados por la contabilidad tradicional (horas laborales, horas máquina y similares). Dentro de los estudios descriptivos que abordan el método ABC para contrastarlo con métodos tradicionales y detallar sus ventajas se encuentran los artículos de Kaplan y Cooper (1998), Carrion (2005), Pretko (2010) y Emblemavag (2007). En el campo empresarial la aplicación del método ABC se ha concentrado en actividades industriales y algunos estudios de servicio al cliente para los mercados emergentes.

Por su parte, Guzman (2004) presenta un caso práctico de la aplicación del ABC en la empresa de telecomunicaciones «A Su Alcance S.A.» en Ecuador. El problema que se soluciona es la disminución gradual de rentabilidad, dentro del sector de telecomunicaciones que genera altas oportunidades de rentabilidad y crecimiento. A pesar de que el autor no menciona los beneficios financieros cuantitativamente, se detallan una serie de iniciativas llevadas a cabo con la medición, tales como fomentar la integración con proveedores, competir con estrategias de diferenciación por tipo de servicio, estrechar el relacionamiento con clientes ofreciendo servicios de *outsourcing* a los corporativos, modificar la estructura de costos de la empresa con el fin de reducir la ponderación de costos fijos, clarificar los costos de algunos servicios ante los clientes y fomentar alianzas a diferentes niveles, así como con diferentes actores de la red de valor y servicio.

Marteau y Perego (2001) aplican un método ABC para la gestión de consultas en un hospital especializado en enfermedades cardiovasculares en Argentina. Para el estudio se seleccionó al azar una muestra representativa de consultas (27% de la población total). A partir de la muestra se seleccionaron las consultas vinculadas con enfermedades cardiovasculares, quedando una muestra final de 290 consultas. En la muestra se realizó: la identificación de los centros de atención y la asignación de costos indirectos; la definición de los centros de actividad (p.ej., radiología, laboratorio, etc.); la identificación de los procesos clave en cada centro de actividad; la asignación de costos a cada actividad, y la asignación de costos de las actividades a los productos y asignación de costos directos a los productos. El mejoramiento de las actividades de atención se estimó que generaría un ahorro de los costos indirectos cercano al 7,1% sobre productos.

Por otro lado, Montoya y Rossel (2006) utilizan el ABC en el área de radiología del Hospital Clínico Universidad de Chile con el objetivo de medir el alto porcentaje de costos indirectos e identificar el costo real por servicio a cada paciente. Como resultado se generó un modelo adaptable a otras instituciones radiológicas, ya que se identificaron servicios sobrevalorados y se detectaron cuellos de botella en los procesos. Lo anterior permitió segmentar pacientes, además de reducir los costos en servicios que no eran valorados por cierto tipo de pacientes y que estaban convirtiéndose en carga financiera para el hospital.

Referente a Contreras y McCawley (2006), implementaron un estudio ABC en una empresa vinícola chilena con el objetivo de determinar el costo y la rentabilidad de las distintas líneas de productos de la viña. Como resultado se encontró que los vinos de mejor calidad y que generalmente se producen en un menor volumen son subsidiados por el costo de los vinos que se producen en un volumen mayor, lo cual no se refleja en el costeo tradicional. El anterior análisis permitió identificar aumentos de hasta un 300% en el costo de vinos como el Cabernet Sauvignon Premium y Chardonnay Reserva, demostrando la sobrevaloración que se da a algunos vinos con respecto a otros. Además se observaron disminuciones en rentabilidad en promedio del 50% en el caso de las líneas de Cabernet Sauvignon, al tener que subsidiar vinos de menor calidad.

Adicionalmente, Cherres (2010) explica el desarrollo del método ABC a partir del costeo de una línea de producto de una empresa peruana dedicada al diseño, desarrollo y producción de materiales y herramientas en el área automotriz. El autor no especifica resultados numéricos; sin embargo, concluye que el riesgo de fracaso en el proceso de implementación puede ser minimizado cuando se consideran las características de la organización, la complejidad de sus actividades, la diversidad de sus productos y un diagnóstico financiero detallado como el que arroja el costo de servir.

De otra forma, Calle y Makon (2012) detallan el ABC para su aplicación en el cálculo de presupuestos públicos en el gobierno argentino y boliviano, a través del uso de inductores de costo adecuados, con el fin de garantizar el cumplimiento de la obra pública y demás promesas hechas a los ciudadanos. El artículo no habla de costo de servir como tal, pero hace una mejor asignación de costos, permite hacer un mejor uso del presupuesto público y permite utilizar conceptos de eficiencia, eficacia y buen desempeño financiero en la administración pública.

Por otra parte, Heckmann, Bonavota, Dall', Padron y Rich (2002) explican que el costo de servir y el costeo ABC son solo una pequeña parte del análisis financiero que debe realizarse para entender una verdadera estrategia de servicios, por lo que sugieren además considerar la vida media de los clientes, la frecuencia y el tamaño de la compra, los ahorros, entre otros aspectos. Su investigación se enfoca en analizar la mejor estrategia de servicio para un hipermercado argentino de nombre «Disco», considerando el costo de servir como una base para la determinación de estrategias. A diferencia de otros estudios, los autores profundizan mucho en aspectos relacionados

con la lealtad del cliente y empiezan a manejar la gestión basada en actividades (ABM).

Como consecuencia de este artículo, se concluye que como método de costeo el ABC aún presenta limitaciones con relación a la forma de asignar costos a las actividades. En esta perspectiva, Lelkes (2009) menciona que un abordaje lineal proporciona estimaciones pobres de los gastos actuales cuando existen relaciones discontinuas o no-lineales entre la demanda y el suministro de recursos. Así mismo, la corrección de estos errores exige altos niveles de inversión, complejidad y dificultad para modificar los valores capturados, así como que existe subjetividad en las estimaciones del tiempo utilizado para las diferentes actividades. Sin embargo, según Lelkes (2009) la principal razón por la cual las empresas no implementan el ABC es la percepción acerca de los beneficios obtenidos, los cuales no compensan el costo de su implementación.

Por su parte, Armstrong (2002) profundiza ampliamente en ABM detallando que la gestión permite detectar cuáles son las actividades o procesos que generan valor a los clientes y que permiten emprender estrategias que incrementen la aceptación de sus productos y servicios en el mercado, generando ventajas competitivas bajo condiciones cada vez más exigentes. En este sentido, ABM se convierte en un sistema de información gerencial basado en identificación de los costos reales de procesos, productos y servicios que permite a las empresas emprender proyectos de productividad y racionalización del gasto para incrementar los márgenes de rentabilidad del negocio, mejorar la atención a los diversos segmentos de clientes y aumentar la competitividad. Adicionalmente, Armstrong (2002) detalla que el ABM mejora la gran debilidad del ABC para asignar costos y gastos indirectos con una metodología de asignación más robusta que no da lugar a sobre o subestimaciones.

Diferentes autores han planteado otras variaciones del ABC direccionadas principalmente hacia el incremento de su precisión en la asignación de costos y hacia una visión sistémica del mismo. Braithwaite y Samakh (1998) plantean un método ABC más simple con el fin de conseguir una visión más integral basada en procesos, para sentar las bases de los lineamientos estratégicos. Con este método se busca vincular los costos base del negocio, posibilitar comparaciones dentro del sector, generar direccionamiento estratégico con el relacionamiento con el cliente, proponer variedad de productos, fortalecer diseño de la cadena de abastecimiento, de términos comerciales y de oferta de servicio.

En este sentido, Guerreiro et al. (2008) aplican el método diseñado por Braithwaite y Samakh (1998) a una empresa brasileña del sector de consumo masivo (alimentos y bebidas), con el fin de calcular la rentabilidad por segmentos de clientes. En su estudio se utilizó un histórico de medición de 6 meses, que representa el 14% de las ventas totales, para analizar 4 categorías de productos en 4 canales de distribución (mayoristas, grandes cadenas, supermercados y minoristas medianos). Se seleccionaron las actividades más relevantes para atender a los clientes y se calcularon los costos de cada una ellas. Los costos no asignables directamente a clientes se dividieron mediante inductores de costo entre los grupos de clientes.

Una vez medido el costo de servir, se realizó el análisis de rentabilidad, restando el costo de servir de la contribución de manufactura (materia prima, material de empaque, entre otros costos de fabricación) obteniendo como resultado la rentabilidad por grupos de clientes y posteriormente por cliente. El análisis demostró que el 31% de los clientes representan el 80% de la contribución de manufactura, mientras que solo el 6% de los clientes representan el 80% de la rentabilidad neta, lo que es consistente con lo expuesto por Byrnes (2010). Las acciones tomadas a partir de este hallazgo se enfocaron en el incremento de la eficiencia en mercadeo y en procesos logísticos para los clientes que representan la mayor proporción en ventas (grandes *retailers*).

Por otro lado, Kaplan y Anderson (2004), Everaert, Bruggeman y de Creus (2008), así como Cardinaels y Labro (2008), buscan mejorar la precisión del ABC enfatizando en el tiempo como medida de asignación de costos a las actividades. El método es conocido como *Time-Driving Activity Based Costing* (TDABC), y para su implementación se requiere la estimación de 2 parámetros: el costo unitario de proveer capacidad y el tiempo requerido para desempeñar una actividad o transacción. De acuerdo con Kaplan y Anderson (2004), la precisión del método se debe a la utilización de información primaria en vez de estimaciones. Dentro de las principales ventajas de esta adaptación destacan: rápida estimación de costos, fácil actualización ante cambios en procesos, pedidos y recursos, alimentación por sistemas transaccionales como *Enterprise Resource Planning* (ERP) y *Customer Relationship Management* (CRM), fácil escalabilidad a procesamiento de millones de transacciones, reportes en tiempo real, entre otros.

Everaert et al. (2008) describen el caso de un mayorista belga cuyo crecimiento en ventas no se ve reflejado en el incremento de la rentabilidad, mientras que sus costos logísticos han crecido más rápido que el volumen. Motivado por sus bajos márgenes brutos y la necesidad de información precisa y detallada, decide implementar TDABC. En este caso, las características de las órdenes y los requerimientos de los clientes causaban variaciones significativas que no lograban ser capturadas con el ABC convencional. Los resultados arrojados por el TDABC demostraron que el 200% de la actual rentabilidad se debía al 20% de los clientes, y el 30% de los clientes eliminaban el 100% de la actual rentabilidad.

De esta forma, los clientes de mayor volumen de ventas estaban asociados con las mayores pérdidas, debido a los altos niveles de servicio; por ejemplo, clientes que emitían pedido 4 veces por semana a diferentes ubicaciones, o quienes manejaban tiempo de espera superior a la media en el punto de entrega. El TDABC también proporcionó información detallada y confiable acerca de los costos, con el fin de mejorar la medición del desempeño logístico. Finalmente, el análisis de rentabilidad de clientes llevó a iniciativas como renegociación de contratos con clientes de grandes pérdidas, mejora de la atención otorgada a clientes rentables, renegociación de contratos con proveedores, introducción de políticas de tamaño mínimo de orden, introducción de políticas de descuento máximo, optimización de rutas de entrega, balance entre capacidades y demanda de los diferentes departamentos.

En este sentido, Klein (2007) analiza diferentes esquemas de costeo para telecomunicaciones en 14 países diferentes de Latinoamérica, encontrando en su estudio que cada país requiere diferentes adaptaciones del costo para servir a los clientes, pues se valoran en forma distinta las características de las telecomunicaciones.

Referente a Liberatore y Miller (1998), ellos implementan costeo ABC con *Balanced Score Card* utilizando proceso de jerarquización analítica (*Analytic Hierarchic Process* [AHP]) para su integración. Emblemavag (2007) utiliza el método ABC tradicional en conjunto con rentabilidad económica (*Economic Profit* [EC]) y hace énfasis en 2 puntos necesarios para su inclusión: la identificación y el uso de inductores de capital para caracterizar el costo de capital, donde los inductores de capital son análogos (en funcionamiento y en forma) a los inductores de recursos, a los inductores de actividades y el cálculo de costos de capital. Por su parte, Krakhmal (2006) combina el método con análisis de rentabilidad del cliente (*Customer Profitability Analysis* [CPA]) y afirma que la clave de CPA radica en la selección de un método apropiado para asignar costos a un grupo de clientes. En general, estos 3 diferentes estudios disminuyen las desventajas del ABC tradicional, utilizando otras metodologías para realizar un análisis más profundo o una asignación indirecta más elaborada.

Finalmente, partiendo de una visión sistémica, el *Efficient Consumer Response* (ECR), que es una asociación entre industriales y proveedores, desarrolló *Profit Impact Efficient Food Transport*

(PIEFT); su validación fue realizada en la industria australiana y asiática del Pacífico, donde participaron Franklins Limited y Unilever Australasia. La metodología fue aprobada como «buena práctica» para el análisis de costos e impacto de rentabilidad, ya que se enfoca en soportar decisiones sostenibles y construir las bases para la colaboración en la cadena mediante el análisis de inductores de costo (y de gasto) obtenidos a partir de un mapeo de procesos.

La PIEFT es una metodología de arriba hacia abajo (*top-down*) porque primero define conjuntamente objetivos y alcance para comenzar desde los macro-procesos que comprenden la cadena de valor hasta llegar al nivel de las actividades, mientras que el ABC y sus variaciones tienen enfoque de abajo hacia arriba (*bottom-up*), es decir, construye los elementos de costo a partir de acciones, tareas, procesos y centra sus técnicas en una medición que contempla rigurosamente los rubros relacionados en los libros contables y financieros, lo que es limitado al momento de comprender la relación de dichos costos con las unidades (*Stock Keeping Unit* [SKU], cajas, estibas, clientes, canales, etc.), a través de la cadena de abastecimiento.

La metodología PIEFT puede ser aplicada utilizando la información de costos disponible, calculando y validando costos detallados de pequeñas actividades. La ausencia de precisión en el costo de las actividades no es un limitante en la metodología PIEFT, ya que se puede contrarrestar mediante aproximaciones obtenidas de valores y métricas estándar de la industria con la ayuda de *benchmarking*. No obstante, la actividad resulta primordial en el proceso y en la toma de decisiones para lograr mayor precisión.

Por otra parte, Accenture (2012) define el modelo tradicional de costo de servir dentro de una estructura de estado de resultados, en la cual el costo se cuantifica como la suma de: ventas, mercadeo, manejo y transporte, almacenaje y administración. En este modelo se obtiene la utilidad por zona o ruta de ventas mediante la sustracción del costo de servir a la contribución bruta (utilidad bruta menos costo de transporte primario). Finalmente, para obtener la utilidad operación se sustraen además los gastos de oficina principal (administrativos en su mayoría) y gastos de mercadeo. El modelo contribuye a tener una visión general de la cuantificación del costo de servir; sin embargo, la falta de una definición detallada de cada uno de los costos limita el análisis a una medición general de costo de servir, no dando lugar al detalle necesario para estructurar mejores estrategias a la medida de cada cliente o incluso de cada producto. De otra forma, Navarro, Meneses y Senties (2010) establecen que el costo de servir es parte de una estrategia diferenciadora que forma parte de la estrategia *Go-To-Market*, a fin de crear mayor valor, ofrecer servicios adecuados y permitir una mejora continua.

De acuerdo con las características y con las necesidades en la cadena de valor sobre aprovisionamiento, estrategias de producción y de atención a diferentes canales, redes de valor, transporte, gestión de inventarios, logística reversa, alistamiento, entrega, etc. enunciadas por Ruiz, Mahmoodi y Ayala (2012), los métodos de costeo y los conceptos de costo de servir genéricos que se han creado pueden extenderse a Latinoamérica, con la debida mesura y adaptación necesaria. Razón por la que deberán considerarse características y canales como el tradicional para captar la verdadera esencia de los mercados emergentes dentro de las metodologías.

En síntesis, los métodos de costeo convergen en la necesidad de recurrir al mapeo de procesos y actividades para comprender la realidad de cada caso de estudio, así como asignar de forma más acertada los costos y gastos de la operación. De acuerdo con lo anterior, se infiere que aunque el producto sea el mismo, el consumo de recursos en las actividades es diferente y está condicionado al comportamiento del cliente.

Otros métodos plantean la importancia de manejar una visión sistémica en la medición de costo de servir, por lo cual es necesario entender cómo todos los procesos y actividades de la cadena

de valor influyen en el costo asignado a cada cliente. Es necesario ir más allá de los rubros presentes en los estados financieros y realizar mapeos integrales que permitan identificar los procesos que direccionan la rentabilidad de la compañía y que permitan una toma inteligente de decisiones.

También debe enfatizarse que el enfoque principal de estas metodologías de costo de servir está fundamentado en un análisis que va de lo general a lo específico (*top-down*) o en su contraparte que va de lo específico a lo general (*bottom-up*). Es por ello que no existe una respuesta única sobre cuál es la mejor de las metodologías, ya que esta respuesta depende del tipo de sector y de los procesos para definir el mejor enfoque. En general, se recomienda mantener un balance entre ambas técnicas para corregir las oportunidades y aprovechar las fortalezas de cada técnica.

Teniendo en cuenta que las actividades constituyen la principal fuente para la identificación de costos, es importante entender desde la literatura cuáles son las tareas más representativas que deben considerarse en la medición del costo de servir, retomando de igual forma las particularidades de cada proceso para hacer un mejor mapeo de los costos a partir de los procesos. De esta forma, la tabla 1 presenta una relación de actividades mencionadas y definidas por 15 autores tanto de mercados emergentes como de mercados desarrollados.

La tabla 1 se divide entre costos provenientes de contabilidad general y costos resultantes del mapeo de actividades. Lo anterior demuestra que para tener una estructura de costos completa es necesario complementar los estados financieros con los costos resultantes del mapeo de actividades que brindan mayor detalle. A su vez, la contabilidad general se clasifica en costos fijos, costos variables y costos financieros, donde los costos fijos son arrendamientos, tasas administrativas, gastos de instalaciones y salarios pagados por tiempo; los costos variables incluyen salarios pagados a destajo, costos de equipo, depreciaciones de equipo y combustible; y los costos financieros incluyen depreciaciones de activos fijos, costos de inventario, obsolescencia de producto, cuentas por cobrar, etc.

Aunque los autores no mencionan explícitamente cuáles de estos costos incluyen o recomiendan incluir en la medición, es importante resaltar que es necesario definir un alcance y un acuerdo con la empresa a la que se le medirá el costo de servir. Algunas, por ejemplo, deciden no incluir gastos administrativos corporativos, argumentando que lo que realmente impacta son los costos variables. Esta afirmación es válida, aunque se debe realizar un análisis minucioso del verdadero impacto tanto de costos como de gastos fijos en el objeto de estudio, para no distorsionar el costo de servir injustificadamente, para lo que un análisis de factores se hace trascendental.

Los costos derivados de las actividades se clasifican en costos de producto, comerciales y logísticos. Los costos de producto mencionados por Goebel et al. (1998); Australian Food and Grocery Council (2004); Korpunen et al. (2010), así como Salmon (2011), se refieren a las modificaciones y personalizaciones de producto exigidas por el cliente y no al costo de producción en sí mismo. Los costos comerciales incluyen rubros de relacionamiento con el cliente, descuentos, *trade marketing*, mercadeo, gestión de la orden de venta y recaudo de dinero.

El recaudo de dinero es poco mencionado en la literatura, a pesar de ser una actividad fundamental para el flujo de efectivo del negocio. Se puede inferir que no aparece de forma frecuente porque es una actividad propia de ciertos canales de venta, como el canal tradicional en los mercados emergentes, del cual existe poca documentación; mientras que en el canal moderno el recaudo se realiza de forma automática mediante sistemas transaccionales que no incurrir en altos gastos o costos de manejo. Las actividades logísticas se entienden como todas las actividades relacionadas con transporte, almacenamiento, distribución y logística reversa

(principalmente devoluciones). Con relación a la distribución, apenas 6 de los 15 estudios mencionan los costos de tercerización como parte de los costos de distribución. Así mismo, la actividad de devoluciones solo es descrita por 7 de 15 estudios, aunque tiene una importancia muy grande, debido a que a nivel práctico involucra altos costos tanto comerciales (por re-facturación, ajuste de descuentos, etc.) como logísticos (transporte de regreso a la instalación de origen, almacenamiento, re-acomodo en instalación, etc.).

Otras actividades, como venta perdida, costo de financiación y servicios adicionales, son mencionadas por algunos autores como parte del costo de servir. Particularmente la venta perdida, mencionada por Bottani y Montanari (2010), así como por Heckmann et al. (2002), es un costo de oportunidad latente en todas las compañías, especialmente las que no manejan control de inventarios y pronósticos de demanda acertados. El costo de venta perdida es el costo oculto por no tener producto disponible al momento de la compra.

Además, la tabla 1 confirma que las actividades logísticas y comerciales son fundamentales para comprender la procedencia y la composición de los rubros por cliente, producto/servicio y canal de distribución. Esto confirma la importancia de realizar un mapeo de procesos: primero de modo general para entender cuáles son las actividades involucradas, recursos y cómo están conectados unos procesos con otros en la cadena de valor; segundo, un mapeo detallado de los procesos identificados como críticos para desglosar los rubros presentes.

De acuerdo con los estudios documentados en esta revisión de la literatura, el método ABC, el método ABM y sus variaciones son flexibles para ser implementados en diferentes campos de acción. Gracias a estas ventajas, el sector de consumo masivo podría arrojar hallazgos interesantes considerando que es una fuente grande de suministro del canal tradicional de los mercados emergentes, por lo que se podría enriquecer la definición de inductores de costo para las nuevas actividades que surgirían de este canal, diseñar nuevas maneras de segmentar a los clientes y a los canales de acuerdo con sus características particulares.

Otra oportunidad es desarrollar los métodos de costeo para convertirlos en una herramienta de soporte a la toma de decisiones que sea dinámica y en tiempo real dentro de una compañía para brindar ventaja competitiva y fomentar ahorros. En general esta herramienta permitiría disminuir la alta inversión en tiempo que requiere la medición del costo de servir, además de evitar imprecisiones en la estimación de costos.

Por otro lado, ninguno de los autores enfatiza en la importancia de verificar la confiabilidad, la importancia y la disponibilidad de la información para generar una medición de calidad. Es tan importante esta brecha, que toda metodología de costo de servir debería tener hitos relacionados con la calidad de la información. La definición de un equipo multidisciplinario y conocedor de los procesos, áreas, unidades de negocio y marcas involucradas en el análisis se vuelve un componente clave para que los resultados tengan mayor y mejor impacto en las organizaciones.

En este sentido, la mayoría de los autores se quedan en la explicación de la metodología, dejando a la intuición el diseño de los planes de acción y su priorización, cuando es fundamental entender qué hacer con los resultados obtenidos. La falta de estructura de actuación frente a los resultados generados influye en que los beneficios obtenidos no sean notorios e inmediatos para las compañías (Lelkes, 2009).

Además de lo anterior, Johnson (1992) afirma que el resultado del costo de servir puede sugerir que los clientes deben tener el servicio de acuerdo con el nivel de rentabilidad que aportan a la compañía. De acuerdo con dicha investigación, al no cumplir con los requerimientos del cliente se está dando la oportunidad a otro proveedor de entrar a competir con la oferta de valor deseada por el cliente, lo que implica un costo de oportunidad. La afirmación de Johnson (1992) permite concluir que se debe tener en cuenta

Tabla 1
Matriz de componentes del costo de servir

Actividad	Definición	Guerreiro et al. (2008)	Braithwaite y Samakh (1998)	Freeman et al. (2000)	Goebel, Marshall y Locander (1998)	Australian Food and Grocery Council (2004)	Klein (2007)	Logistics Bureau (2007)	Everaert et al. (2008)	Bottani y Montanari (2010)	Korpinen, Mochan y Usitalo (2010)	Salmon (2011)	Marteau y Perego (2001)	Montoya y Rossel (2006)	Heckmann et al. (2002)	Calle y Makon (2012)
Costos de contabilidad general																
Costos operacionales																
Costos fijos	Arrendamientos, tasas, salarios indirectos, vehículos corporativos y gastos de instalación	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Costos financieros	Depreciación de edificios, depreciación de computadores, costo de capital de mantener inventario, obsolescencia de producto, cuentas por cobrar, etc.	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
Costos variables	Salarios directos, costos de equipo y depreciación	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Costos de transporte, almacenamiento y distribución																
Costos fijos	Salarios indirectos y gastos de cada instalación	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Costos financieros	Depreciación de vehículos	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Costos variables	Salarios de conductores y combustible	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Costos derivados de actividades	Modificaciones/mejoras en el producto, proceso e ingeniería para atender a un cliente en particular				X	X	X				X	X		X		
Comerciales	Visita comercial en el punto de venta/Atención por call center	X	X	X	X	X	X	X				X	X	X	X	
Trade marketing y descuentos	Promotores y gastos promocionales en punto de venta	X	X	X	X	X	X		X						X	

Tabla 1 (continuación)

Actividad	Definición	Guerreiro et al. (2008)	Braithwaite y Samakh (1998)	Freeman et al. (2000)	Goebel, Marshall y Locander (1998)	Australian Food and Grocery Council (2004)	Klein (2007)	Logistics Bureau (2007)	Everaert et al. (2008)	Bottani y Montanari (2010)	Korpunen, Mochan y Uusitalo (2010)	Salmon (2011)	Marteau y Prego (2001)	Montoya y Rossel (2006)	Heckmann et al. (2002)	Calle y Makon (2012)
Mercadeo	Actividades realizadas por el equipo de mercadeo (programas de desarrollo de cliente, fortalecimiento de marca/producto)	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X			X	
Gestión y administración de la orden	Emisión, procesamiento, cambios, verificaciones de crédito, confirmaciones de precio, procesamiento de devoluciones y reclamos	X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X
Subsidios de mercadeo	Dinero entregado a los clientes en recompensa por su desempeño del mercadeo del punto de venta			X											X	X
Recaudo	Recolección de dinero de pedidos (efectivo/consignación en banco...)	X	X			X						X			X	
Logísticas	Transporte del SKU de la planta al centro de distribución		X	X		X	X		X	X	X	X			X	X
Almacenamiento y distribución	Reposición y abastecimiento del SKU en centro de distribución, procesamiento de factura, alistamiento, despacho y transporte hasta el punto de venta	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Costo de tercerización	Costos de almacenamiento y transporte		X			X	X						X	X	X	X

Tabla 1 (continuación)

Actividad	Definición	Guerreiro et al. (2008)	Braithwaite y Samakh (1998)	Freeman et al. (2000)	Goebel, Marshall y Locander (1998)	Australian Food and Grocery Council (2004)	Klein (2007)	Logistics Bureau (2007)	Everaert et al. (2008)	Bottani y Montanari (2010)	Korpunen, Mochan y Usitalo (2010)	Salmon (2011)	Marteau y Perego (2001)	Montoya y Rossel (2006)	Heckmann et al. (2002)	Calle y Makon (2012)
Devoluciones	Políticas de devoluciones elaboradas como medio de garantía hacia el cliente (transporte, producto...)			X			X					X	X	X	X	X
Otras																
Venta perdida	Costo de no tener producto en inventario para satisfacer pedido									X					X	
Costo de financiación	Costo de otorgar crédito a los clientes						X						X	X	X	X
Servicios adicionales	Cargos por servicios adicionales a un cliente en particular (marcas especiales, cargos de entrega, inventario en consignación, órdenes urgentes...)			X	X		X						X	X	X	X

Fuente: elaboración propia

que no todos los clientes no rentables deben ser eliminados, pues existen algunos que deben mantenerse, como menciona Byrnes (2010) refiriéndose a los clientes nuevos y en crecimiento que prometen negocios más rentables en el futuro (clientes con desarrollo potencial); clientes que proporcionan beneficios cualitativos en vez de financieros (que ayuden a disponer de un subproducto de la empresa), y los clientes reconocidos como líderes en el mercado.

Adicionalmente, Byrnes (2010) recomienda elaborar planes de acción con base en la siguiente prioridad: identificar el segmento de clientes altamente rentables y enfocar los recursos a incrementar estos negocios; elaborar un plan de rentabilidad para los clientes poco rentables (marginales); realizar un plan de acción para los clientes no rentables, y eliminar los clientes que no logran mejorar después de que se implementen los planes de acción. Esto se logra incrementando los precios hasta llegar a un punto rentable para la compañía, siendo los clientes los que deban tomar la decisión de mantenerse o alejarse.

El enfoque de Byrnes (2010) puede complementarse si se considera que es posible calcular una probabilidad de deserción de clientes no rentables, cuyo complemento es la probabilidad de retención (permanencia) de los clientes en la compañía, como lo sugieren Heckmann et al. (2002). Dicho cálculo permite evaluar cuantitativamente las estrategias de desarrollo de políticas de permanencia para clientes poco rentables con mayor fundamento, permitiendo no eliminar o privar de la oportunidad de permanencia a clientes nuevos que están en pleno desarrollo y que pueden convertirse en buenos clientes.

Los autores del presente artículo consideran indispensable considerar los costos y gastos tanto fijos como variables para actividades logísticas (gestión de almacenamiento, gestión de inventarios, administración de transporte y distribución, así como la gestión del aprovisionamiento), así como para actividades comerciales (gestión del pedido, recaudo, manejo de cartera, gestión de ventas y comercialización, mercadeo y descuentos), sin dejar de lado los costos financieros que tengan impacto en el servicio al cliente.

Por todo lo detallado en esta revisión y análisis, la reflexión del costo de servir debe centrarse en cómo cerrar las brechas existentes entre la aplicabilidad en las compañías de diferentes sectores, su adaptabilidad a mercados emergentes, la calidad de la información utilizada, y la creación de estrategias y políticas que no subvaloren el potencial de crecimiento de los clientes al considerar el ciclo de vida, no solo del producto sino también del cliente.

4. Conclusiones

El artículo tiene como objetivo revisar la literatura referente al costo de servir, haciendo énfasis en su medición para mercados emergentes y establecer una reflexión relacionada con el tema. Los hallazgos de la revisión resaltan las oportunidades y brechas existentes para continuar aportando en el costo de servir tanto a nivel académico como profesional, en la industria. El enfoque de costeo basado en actividades es el que predomina al momento de trascender de un costeo tradicional a un costeo con criterios de asignación más elaborados.

Se observa que el método de costeo basado en actividades (ABC) ha sufrido modificaciones en la búsqueda de la precisión en los cálculos sin incrementar el tiempo de implementación, siendo este último punto un factor crítico para la medición del costo de servir. Dentro de las principales modificaciones están el ABM y el ABC dependiente del tiempo (TDABC), que se basa en el tiempo real requerido para realizar las actividades. Por otro lado se encuentran los métodos que se centran en disminuir la complejidad del costeo, midiendo procesos y no actividades o transacciones.

Una vez más se observa el *trade-off* existente entre el tiempo de implementación y la precisión de la medición. En este punto, los autores del presente artículo sugieren que es posible en primer lugar realizar un análisis a nivel de procesos sin entrar en muchos detalles, para que una vez teniendo un panorama general, sea posible definir cuáles procesos son prioritarios y cuáles podrían impactar considerablemente la medición. Así, solo los procesos de mayor importancia se estudian en profundidad y con mayor precisión.

Adicionalmente, otras técnicas han sido exploradas en conjunto con el ABC, tales como proceso de jerarquización analítica (AHP), rentabilidad económica (EC), análisis de la rentabilidad del cliente (CPA) para reforzar el análisis de los costos. Sin embargo, ninguno de los autores estudiados ha definido una metodología robusta que, más allá de corregir los errores del ABC, permita un balance entre las estrategias *top-down* y *bottom-up*, además de definir estrategias personalizadas considerando la vida media del cliente. El diseño de una nueva metodología debe contemplar el razonamiento que los decisores utilizan al tomar decisiones, el cual generalmente está soportado por los estados financieros de la compañía y un análisis general. Si la metodología logra el nivel de detalle adecuado, esto puede permitir obtener un análisis de mayor valor y con mayor visión integral, al considerar un análisis de escenarios en el estado actual, corto y largo plazo.

Es claro que el objetivo final de la metodología de costo de servir debe ser minimizar el costo de atención al consumidor final, maximizando el nivel de servicio ofrecido a este. Sin embargo, para lograr un mayor nivel de madurez y de detalle en la medición es necesario no solo alcanzar ese balance sino extender el análisis a toda la cadena de abastecimiento, lo cual requiere un compromiso colaborativo grande entre todos los actores. Por ello, las empresas competitivas deben transformar estrategias en acciones. Cabe señalar que las estrategias deberán permitir la evolución del negocio, la extensión de la vida de los clientes y asegurar que se brinde el nivel de atención adecuado a cada segmento identificado según lo sugerido por autores como Byrnes (2010), a quien sin embargo deberá complementarse con una metodología que recoja el dinamismo de los segmentos de clientes creados.

La aplicabilidad y la efectividad del costo de servir en mercados emergentes dependen del cierre de las brechas mencionadas al final de la sección anterior con relación a la practicidad, la adaptabilidad a mercados emergentes en constante crecimiento y con su configuración particular. En este sentido, otro vacío evidente es que, a pesar de que el canal tradicional es una característica de los mercados emergentes y requiere la generación de una capacidad dentro de la empresa que frecuentemente se terceriza a un distribuidor, no se reportan muchos trabajos con una metodología o casos de medición del costo de servir en este canal.

Por lo tanto, el análisis y los estudios de casos en mercados emergentes son una oportunidad para enriquecer el conocimiento y diseñar metodologías especiales. Los documentos revisados no permiten inferir variables críticas importantes, adicionales a las ya mencionadas, que permitan enriquecer la información referente a la medición del costo de servir al canal tradicional en mercados emergentes. En este sentido, los autores de este artículo se han planteado como una futura línea de investigación trabajar una metodología para la medición del costo de servir en mercados emergentes que permita un balance entre el *top-down* y el *bottom-up*, con énfasis en el canal tradicional.

Conflicto de intereses

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.

Agradecimientos

Los autores desean agradecer al Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Francisco José de Caldas, quien financió este proyecto de investigación; así como a los revisores, a quienes agradecemos sus valiosos comentarios.

Bibliografía

- Accenture. (2012). La cadena de suministro para el canal tradicional. *Pulso Estratégico*, 3, 15–17 [consultado 16 Nov 2013]. Disponible en: <http://www.accenture.com/SiteCollectionDocuments/PDF/Accenture-Pulso-Estrategico.pdf>
- Armstrong, P. (2002). The costs of activity based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 99–120.
- Australian Food and Grocery Council (2004). A guide to using cost to serve to enable effective customer engagement. FOCUS Information Logistics [consultado 6 Sep 2013]. Disponible en: <http://www.fil.com.au/download/afgc-guide.pdf>
- Banco Mundial. (2009). *Informe Anual 2009*. Washington: Banco Mundial [consultado 6 Nov 2013]. Disponible en: <http://siteresources.worldbank.org/EXTAR2009/Resources/6223977-1253813071839/AR09.Year.in.Review.Spanish.pdf>
- Blanco, E. y Fransoo, J. (2013). Reaching 50 million nanostores: Retail distribution in emerging megacities. Working paper [consultado 6 Nov 2013]. Disponible en: <http://cms.ieis.tue.nl/Beta/Files/WorkingPapers/wp.404.pdf>
- Blanco, E. y Garza, J. (2012). Distribution Strategies in Emerging Markets: Case Studies in Latin America. In *Proceedings of the 4th Production & Operations Management World Conference* Amsterdam.
- Bottani, E. y Montanari, R. (2010). Supply Chain Design and Cost Analysis through simulation. *International Journal of Production Research*, 48(10), 2859–2886.
- Braithwaite, A. y Samakh, E. (1998). The cost to serve method. *The International Journal of Logistics Management*, 9(1), 68–84.
- Byrnes, J. (2010). *Islands of profit in a sea of red ink*. New York: Portfolio - Penguin.
- Calle, R. y Makon, M. (2012). Cost estimation in public sector entities: A methodological proposal. *International Journal of Public Budget*, 78, 1–19.
- Cardinaels, E. y Labro, E. (2008). On the determinants of measurement error in time-driven costing. *The Accounting Review*, 83(3), 735–756.
- Carrion, J. (2005). Pautas básicas para una implantación exitosa del costeo basado en actividades (ABC). *Industrial Data*, 8(1), 47–52.
- Cherres, S. L. (2010). Un caso de aplicación del sistema ABC en una empresa peruana: Frenosa. *Contabilidad y Negocios*, 5(10), 29–43.
- Contreras, H. y McCawley, A. (2006). Implementación de un modelo de costos ABC en una empresa vitivinícola. *Economía Agraria*, 10, 25–36.
- Cooper, R. y Kaplan, R. S. (1988). How cost accounting systematically distorts product costs. *Management Accounting*, 69(10), 20–27.
- Emblemsvag, J. (2007). Using activity-based costing and economic profit to grow the bottom-line. *Business Strategy Series*, 8(6), 418–425.
- Everaert, P., Bruggeman, W. y de Creus, G. (2008). From ABC to time-driven ABC (TDABC) — An instructional case. *Journal of Accounting Education*, 26, 118–154.
- Euromonitor Retailing (2010). Emerging Focus: Rising Middle class in emerging markets. Euromonitor Retailing [consultado 6 Sep 2013]. Disponible en: <http://blog.euromonitor.com/2010/03/emerging-focus-rising-middle-class-in-emerging-markets.html>
- Freeman, B., Haasz, S., Lizzola, S. y Seiersen, N. (2000). Managing your cost to serve. *Supply Chain Forum: An International Journal*, 1(1), 18–28.
- Goebel, D. J., Marshall, G. W. y Locander, W. B. (1998). Activity-based costing accounting for a market orientation. *Industrial Marketing Management*, 27(6), 497–510.
- Guerreiro, R., Rodrigues, S. y Vazquez, E. (2008). Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. *International Journal of Logistics Management*, 19(3), 389–407.
- Guzman, W. F. (2004). *Sistema de gestión basado en el costeo de actividades como estrategia competitiva en las organizaciones: el caso de la empresa Telecomunicaciones a su Alcance S.A.* Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Hau, W. (2013). Análisis del costo de servicio al cliente: estrategia competitiva. México: CLI México, 6 [consultado 25 Ago 2013]. Disponible en: <http://logisticaalmaximo.blogspot.com/2013/08/analisis-del-coste-de-servicio-al.html>
- Heckmann, G., Bonavota, O., Dall, M. A., Padron, J. R. y Rich, H. A. (2002). *Ventajas de la estrategia de servicios en el retail argentino «El caso Disco»*. Buenos Aires: Universidad del CEMA.
- Icart, M. T. y Canela, J. (1994). El artículo de revisión. *Enfermería Clínica*, 4(4), 180–184.
- Johnson, H. T. (1992). It's time to stop overselling activity-based concepts. *Management Accounting*, September, 26–35.
- Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. y Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131–138.
- Klein, G. (2007). *Study on the application of cost models in Latin American and Caribbean countries*. Buenos Aires: International Telecommunication Union.
- Krakhmal, V. (2006). Customer profitability accounting in the context of hotels. In P. Harris y M. Mongiello (Eds.), *Accounting and Financial Management: Developments in the International Hospitality Industry* (pp. 188–209). Amsterdam: Butterworth-Heinemann Publishers.
- Korpunen, H., Mochan, S. y Uusitalo, J. (2010). An activity based costing method for sawmilling. *Forest Products Society*, 60(5), 420–431.
- Lelkes, A. T. (2009). Simplifying Activity Based Costing. Oklahoma: Oklahoma State University [consultado 6 Oct 2013]. Disponible en: <http://udini.proquest.com/view/simplifying-activity-based-costing-pqid:1968575581/>
- Liberatore, M. y Miller, T. (1998). A framework for integrating Activity-Based Costing and the Balanced Score Card into the logistics strategy development and monitoring process. *Journal of Business Logistics*, 19(2), 131–153.
- Logistics Bureau (2007). What is cost to serve? — An Introduction [consultado 10 Oct 2013]. Disponible en: <http://www.logisticsbureau.com/what-is-cost-to-serve/>
- Marteau, S. y Perego, L. (2001). Modelo de Costo Basado en Actividades aplicado a consultas por trazadores de enfermedades cardiovasculares. *Salud Pública de México*, 43(1), 32–40.
- Montoya, B. y Rossel, E. (2006). *Aplicación del Sistema de Costeo Basado en Actividades: Área de radiología Hospital Clínico Universidad de Chile*. Santiago: Universidad de Chile.
- Navarro, C., Meneses, S. y Senties, J. R. (2010). *Creación de una «Estrategia de Llegada al Mercado» como capacidad diferenciadora*. México: Booz & Co [consultado 10 Abr 2014]. Disponible en: <http://www.strategyand.pwc.com/global/home/what-we-think/reports-white-papers/article-display/estrategia-llegada-mercado>
- Nielsen (2009). El consumidor en América Latina. Buenos Aires: Nielsen Group [consultado 10 Oct 2013]. Disponible en: [http://www.cicomra.org.ar/cicomra2/expocomm/The%20Nielsen%20Company%20Expocomm%202009%20final%20\[Modo%20de%20compatibilidad.pdf](http://www.cicomra.org.ar/cicomra2/expocomm/The%20Nielsen%20Company%20Expocomm%202009%20final%20[Modo%20de%20compatibilidad.pdf)
- Prahalad, C. K. y Hammond, A. (2002). Serving the world's poor, profitably. *Harvard Business Review*, 80(9), 1–11.
- Pretko, P. (2010). The ABCs of activity-based costing. *Electrical Wholesaling*, 91(10), 40–42.
- Ruiz, A. J., Mahmoodi, F. y Ayala, J. (2012). Supply chain management research in Latin America: A review. *Supply Chain Forum: An International Journal*, 13(1), 20–36.
- Salmon, K. (2011). Driving profitability in a multi-channel World. Technical report [consultado 26 Oct 2013]. Disponible en: [http://www.kurtsalmon.com/uploads/KS%20-%20CFO%20Advisory%20-%20Driving%20Profitability%20in%20a%20Multi-channel%20World%20\(2\).pdf](http://www.kurtsalmon.com/uploads/KS%20-%20CFO%20Advisory%20-%20Driving%20Profitability%20in%20a%20Multi-channel%20World%20(2).pdf)
- Sharman, P. (1996). ABC and the bottom line on customers. *CMA Magazine*, 70(7), 20–26.